

0-799084

На правах рукописи



РОССОШАНСКАЯ Наталья Алексеевна

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ
КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ
УСЛУГ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ
ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ**

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

**Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук**

Саратов - 2012

Работа выполнена в ФГБОУ ВПО "Саратовский государственный социально-экономический университет".

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Садыкова Тамара Махмутовна

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Перекрестова Любовь Вениаминовна,
ФГАОУ ВПО "Волгоградский государственный
университет", профессор кафедры учета, анализа
и аудита
- канд. экон. наук, доцент
Чушинская Ольга Семеновна,
ФГБОУ ВПО "Саратовский государственный
социально-экономический университет",
кафедра анализа хозяйственной деятельности и
аудита, доцент

Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Ярославский государственный
университет им. П.Г.Демидова"

Защита состоится 30 ноября 2012 года в 13⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу: 410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Саратовского государственного социально-экономического университета.

Автореферат разослан 29 октября 2012 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000808994

**Ученый секретарь
диссертационного совета**

**Богомолов
Сергей Михайлович**

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Значительная доля иностранных инвестиций и распространение зарубежного опыта организации рынка общественного питания с учетом национальных традиций приводят к появлению новых сегментов отрасли на российском рынке общественного питания: элитные (рынок Fine Dining) и демократичные (Casual Dining) рестораны; кафе быстрого питания (Fast Food, Street Food) и синтез комфортности демократичных ресторанов и скорости обслуживания кафе быстрого питания (Quick & Casual). В условиях динамичного роста отрасли общественного питания, обусловленного изменением технологий переработки продуктов, развитием обслуживания потребителей, постоянно расширяется ассортимент услуг общественного питания.

Процесс возникновения и продвижения сети предприятий общественного питания, рост которого оценивается в настоящее время в размере 20-40%, проходит в условиях несформировавшегося правового поля. Это обуславливает разные подходы к обоснованию оправданных рыночных цен. Важность решения этого вопроса связана с достоверным признанием расходов, возникающих при ведении деятельности предприятиями общественного питания. В свою очередь, порядок признания расходов зависит от правильности определения, в целях формирования информации, объекта бухгалтерского учета и его калькулирования. Кроме того, требуется научно-обоснованная группировка расходов по современным типам предприятий общественного питания и ассортименту их услуг.

Большую значимость приобретают вопросы формирования учетно-аналитической информации для процесса калькулирования единицы услуг общественного питания и проведения анализа их себестоимости. Создание базы должно основываться на правильной организации учета прямых и косвенных расходов на счетах бухгалтерского учета с выходом на формирование специфичных учетных регистров, являющихся основой не только для расчета себестоимости, но и для осуществления контроля. Кроме того, становится очевидной необходимость использования современных методов распределения косвенных расходов, среди которых важное место занимает метод ABC.

В рамках проведения контроля важным является обоснование влияния на себестоимость услуг предприятий общественного питания экономико-технологических факторов, поскольку сложившийся в организациях общественного питания порядок обоснования ценовой политики не позволяет проводить мониторинг цен с целью определения конкурентоспособной стоимости на услуги общественного питания.

Многообразие и сложность нерешенных проблем в сфере организации учетно-аналитического обеспечения затрат организаций общественного питания при отсутствии современных отраслевых методических рекомендаций обуславливает повышенный интерес к проведению специального исследования с целью поиска

эффективных методик учета затрат и калькулирования, удовлетворяющих запросам разных пользователей отчетности.

Степень разработанности проблемы. Общие вопросы учета затрат и их анализа исследуются в работах отечественных экономистов: Безруких П.С., Бортника Н.А., Вахрушиной М.А., Врублевского Н.Д., Ивашкевича В.Б., Карповой Т.П.; Керимова В.Д.; Ковалева В.В.; Кондракова Н.П.; Курочкиной И.П.; Мельник М.В., Мироновой О.А.; Николаевой-Рассказовой С.А., Палия В.Ф., Савицкой Г.В., Садыковой Т.М., Ткача В.И., Церпенто С.И., Шеремета А.Д. и др.

Значительный вклад в разработку научных исследований в области учета затрат внесли такие известные зарубежные ученые, как: Апчерч А., Атkinson Р., Андерсон Х., Друри К., Каплан Р., Колдуэлл Д., Манн Р., Мейер М., Митчелл Ф., Мюллердорф Р., Нидлз Б., Скоун Т., Хорнгрен Ч., Форстер Дж. и др.

Несмотря на большую значимость исследований перечисленных авторов, необходимо отметить, что отдельные вопросы учета затрат на производство и организацию потребления услуг общественного питания носят дискуссионный характер или вовсе не нашли отражения ни в нормативных документах, ни в монографиях. Так, до настоящего времени не произведено комплексного исследования проблем калькулирования услуг общественного питания в разрезе их видов.

Актуальность, экономическая значимость в науке и на практике проблем методики учета затрат, калькулирования себестоимости услуг общественного питания с учетом специфики деятельности экономических субъектов пищевой отрасли, с одной стороны, и недостаточная разработанность этих проблем в современных условиях хозяйствования, отсутствие нормативных документов - с другой, обусловили выбор темы диссертационной работы, определили круг исследуемых вопросов.

Целью диссертационного исследования является разработка теоретических положений и методических рекомендаций по организации учета затрат, калькулированию и анализу себестоимости услуг общественного питания.

Задачи исследования. В рамках поставленной цели предполагается решение следующих задач:

- исследовать содержание специфического объекта бухгалтерского учета и калькулирования, каким выступает услуга общественного питания;
- изучить научные основы формирования себестоимости, необходимые для достоверного определения информационного поля предприятий общественного питания разных типов;
- предложить порядок аналитической группировки затрат при калькулировании услуг общественного питания в увязке с технологическим процессом приготовления кулинарных блюд и кондитерских изделий;
- развить методику учета затрат на счетах бухгалтерского учета в разрезе видов услуг общественного питания при их производстве и организации потребления;
- предложить порядок списания прямых затрат на основе использования элементов нормативного метода; распределения и перераспределения косвенных затрат в системе метода АВС;

- разработать новые учетные регистры с целью формирования информационной базы для учета и контроля прямых и косвенных затрат;
- определить факторы и их влияние на себестоимость сырьевых (прямых) затрат кулинарных блюд и кондитерских изделий;
- провести анализ рационального соотношения прямых и косвенных затрат для установления зависимости между себестоимостью кулинарных блюд и кондитерских изделий их объемом и прибылью предприятий общественного питания.

Предметом исследования являются теоретические и практические проблемы формирования и представления учетно-аналитической информации о затратах на производство и организацию потребления услуг общественного питания для калькулирования их себестоимости в целях определения оптимальной цены.

Объектом исследования является практика ведения бухгалтерского учета затрат на предприятиях общественного питания. Исследование проводилось на материалах ОАО "РЖД" и ОАО "Росинтер Ресторантс Холдинг".

Теоретическую и методологическую основу составили труды ведущих отечественных и зарубежных авторов. В диссертации широко использованы современные взгляды экономистов в области бухгалтерского учета, теории управления, менеджмента, маркетинга, экономики промышленности и экономики предприятия, финансов и кредита, оценки собственности и анализа хозяйственной деятельности. В процессе изучения проблем были учтены законы Российской Федерации, указы Президента, постановления Правительства Российской Федерации, нормативно-правовые акты. Методологической основой диссертационного исследования являются положения отечественной и зарубежной экономической науки в области бухгалтерского, управленческого учета и экономического анализа.

Информационной базой исследования явились законодательные акты и нормативные документы государственных органов власти Российской Федерации и Саратовской области, статистические данные, показатели финансовой отчетности пищевых предприятий региона, материалы периодической печати по изучаемой проблеме, опубликованные в научной и периодической литературе.

Научная новизна работы заключается в постановке, теоретическом обосновании и решении комплекса вопросов, связанных с разработкой методологических подходов и научно-практических рекомендаций по малоисследованной в российской науке и практике проблеме организации учета затрат, калькулирования и анализа услуг общественного питания.

Наиболее важные результаты, определяющие научную новизну работы, заключаются в следующем:

- обосновано авторское определение услуги общественного питания как объекта бухгалтерского учета, представляющего собой совокупность фактов хозяйственной жизни, связанных как с производством продукции, так и с ее потреблением с целью получения экономических выгод предприятия общественного питания;

- дана комплексная характеристика и описаны потоки учетно-аналитической информации для формирования стоимости услуг в разрезе типов предприятий общественного питания (ресторан, бар, кафе, столовая) на основе организацион-

но-правовой структуры экономических субъектов с учетом массива бухгалтерской информации, содержащейся в первичных и учетных регистрах;

- разработана калькуляционная группировка затрат услуг общественного питания в разрезе их видов (услуги питания, услуги при потреблении, информационно-консультационные услуги), типов предприятия (ресторан, бар, кафе, столовая), технологических процессов производства (цеха холодных, горячих, охлажденных блюд, кондитерский цех) для построения синтетического и аналитического учета;

- предложена усовершенствованная методика учета затрат путем ввода дополнительных счетов: 12 "Сырье для производства кулинарных блюд и кондитерских изделий", 27 "Затраты на качество", 47 "Расходы на организацию потребления услуг"; дано новое информационное наполнение счетов 20 "Основное производство" и 25 "Общепроизводственные расходы" с использованием субсчетов; разработана схема бухгалтерских записей с предложенными счетами;

- разработана форма калькуляционно-технологической карты по видам кулинарных блюд и кондитерских изделий для учета и списания прямых затрат с использованием элементов нормативного метода исчисления себестоимости;

- адаптирована применительно к специфике общественного питания методика распределения и перераспределения косвенных затрат по методу АВС на основе предложенных драйверов: численности работников, занимаемой площади, функций персонала и количества обрабатываемых документов;

- предложены формы учетных регистров "Распределение прямых расходов на услуги общественного питания" и "Распределение (перераспределение) косвенных расходов на услуги общественного питания" для формирования учетно-аналитических данных с целью выявления резервов снижения себестоимости на кулинарные блюда и кондитерские изделия;

- определены и оценены методом корреляции экономические и технологические факторы, определяющие состав и величину сырьевых затрат в общей себестоимости кулинарных блюд и кондитерских изделий;

- предложена методика анализа соотношения прямых и косвенных расходов с целью прогнозирования уровня затрат на кулинарные блюда и кондитерские изделия.

Значение результатов диссертационного исследования для теории и практики. Предложения и рекомендации, разработанные в диссертации, позволят усовершенствовать организацию аналитического учета затрат на предприятиях общественного питания и порядок калькулирования, а также определить оптимальный уровень цен на услуги.

Методика исследования основывается на изучении и обобщении накопленных знаний в отечественной и зарубежной теории и практике, анализе финансовых и нефинансовых данных исследований объектов исследования - предприятий общественного питания, применении специальных методов экономического анализа, апробации полученных результатов на объектах исследования.

Результаты диссертационного исследования могут быть использованы при разработке нормативных и методических документов в практической деятельности хозяйственных субъектов.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертации и результаты проведенных исследований докладывались и получили одобрение на научных и научно-практических конференциях, проходивших в 2009-2011 гг. в Саратове, Иркутске и Москве.

По теме диссертационной работы опубликовано 7 работ общим объемом 3,3 п.л., в том числе 3 работы (1,5 п.л.) в изданиях, рекомендованных ВАК.

Разработанные в диссертации практические рекомендации приняты к внедрению в ОАО "Росинтер Ресторантс Холдинг". Выполненные научные разработки также используются в учебном процессе кафедрой бухгалтерского учета Саратовского государственного социально-экономического университета при преподавании дисциплин "Бухгалтерский финансовый учет", "Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы". Практическое использование результатов исследования подтверждено справками о внедрении.

Объем и структура работы. Цель и задачи исследования определили структуру диссертационной работы и приложений. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

В первой главе "Развитие теоретических аспектов учета затрат и калькулирования услуги общественного питания" на основе Положений по бухгалтерскому учету и отраслевых нормативно-правовых актов рассматривается экономическая сущность услуги общественного питания как специфического объекта бухгалтерского учета и калькулирования, сформированы потоки учетно-аналитической информации каждого типа предприятий (ресторан, кафе, столовая, бар) с целью формирования стоимости услуг.

Во второй главе "Методическое обеспечение учетного отражения затрат и калькулирования услуг общественного питания" изучается калькуляционная группировка затрат, формирующих стоимость кулинарных блюд и кондитерских изделий, и разрабатывается методика учета затрат на счетах бухгалтерского учета в разрезе видов услуг и порядок их списания на основе использования элементов нормативного метода и метода ABC.

В третьей главе "Аналитическое обеспечение управления себестоимостью услуг общественного питания" рассматривается информационная база анализа затрат на услуги общественного питания и разрабатывается усовершенствованная методика факторного анализа для выявления оптимального соотношения прямых и косвенных расходов с целью прогнозирования уровня затрат на кулинарные блюда и кондитерские изделия.

Объем диссертации составляет 159 страниц. В работе 27 приложений. Список использованной литературы содержит 141 источник.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Результаты диссертационного исследования представлены в трех группах взаимосвязанных между собой научно-практических проблем.

Первая группа проблем, рассмотренных в диссертации, связана с исследованием услуги общественного питания как специфического объекта бухгалтерского учета и порядком формирования информационного поля о ее стоимости.

Сложность вопроса об объекте бухгалтерского учета на предприятиях общественного питания обусловлена не только разнообразием видов услуги, предоставляемой потребителям, но и тем, что на законодательном уровне отсутствует норма, регулирующая отнесение предприятий общественного питания либо к производству и торговле продукцией, либо к оказанию услуги.

Специфика торговой деятельности выражается в применении договора купли-продажи, что подтверждается нормами ГК РФ (ст. 455), но данная норма не применима к предприятиям общественного питания, поскольку продукт их деятельности поступает к конечному потребителю через систему обслуживания. Что же касается оказания услуг, то ГК РФ не ввел в перечень услуг деятельность, связанную с общественным питанием. Поэтому, признавая общественное питание оказанием услуг, следует опираться на нормы НК РФ, где "услугой признается деятельность, результаты которой реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности".

Гражданское и налоговое законодательство по-разному трактуют определение услуги, что также вызывает дискуссию среди экономистов. Согласно одной из точек зрения (Грушевая Е.П., Тыкоцкий Л.И.) услуга выступает как полезное благо, направленное на удовлетворение индивидуальной потребности, согласно другой (Берри Л., Семенов В.) услуга - это деятельность, а не полезный эффект от нее.

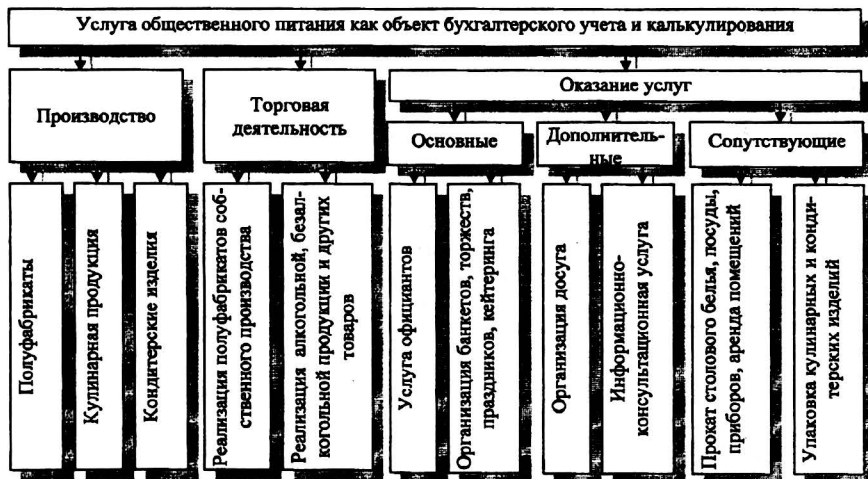


Рис. 1. Состав услуги общественного питания как объекта бухгалтерского учета

Основываясь на представленных точках зрения и нормах законодательных актов, считаем, что услуга - это совокупность фактов хозяйственной жизни по производству продукции питания и организации ее потребления с целью получения экономических выгод, основанных на удовлетворении интересов потребителей в

питании и проведении досуга. В свою очередь, эти факты хозяйственной жизни связаны с совмещением производственной, торговой деятельности и деятельности по оказанию услуг, что является спецификой отрасли общественного питания (рис. 1). Кроме того, особенность данной отрасли заключается в многообразии ассортимента готовых кулинарных блюд, кондитерских изделий и их полуфабрикатов. Все это оказывает существенное влияние на процесс формирования стоимости услуги. При этом состав услуги постоянно меняется под влиянием спроса потребителей. Это приводит к необходимости частого расчета цен, который тесно связан с процессом калькулирования. В связи с этим требует разработка единого подхода к процессу калькулирования как кулинарных блюд и кондитерских изделий, так и дополнительных и сопутствующих услуг.

Однако, как показали исследования, в настоящее время у предприятий общественного питания (ресторанов, кафе, баров, столовых) не существует единого подхода к порядку сбора и обработки информации о затратах. Так, на основе обследования деятельности предприятий общественного питания разных типов (ресторан, кафе, бар, столовая) и классов (элитный, демократичный, фаст-фуд) выявлены общие потоки учетно-аналитической информации о себестоимости услуг (рис. 2).

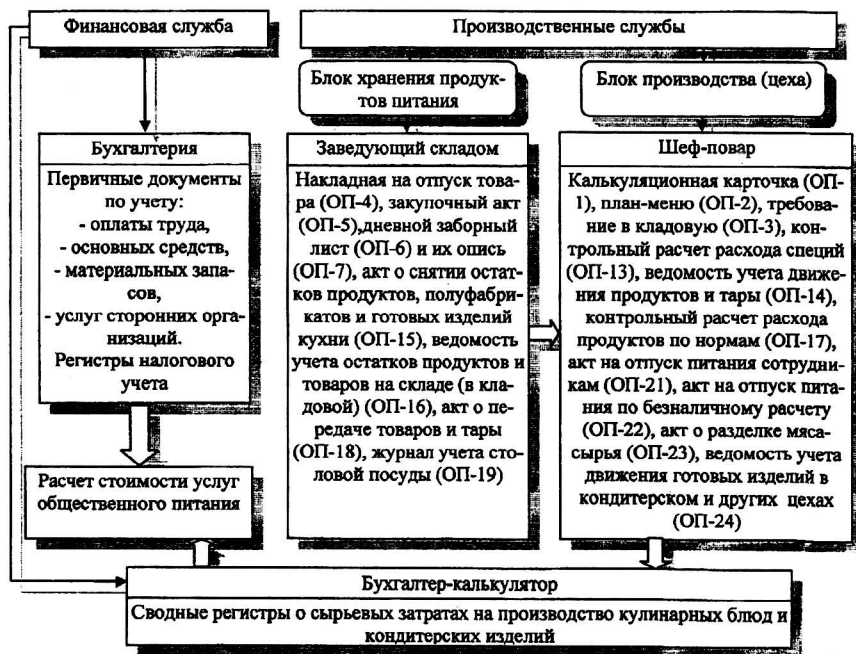


Рис. 2. Потоки учетно-аналитической информации о себестоимости услуг общественного питания ресторанов

Вторая группа проблем диссертационного исследования развивает методическое обеспечение учетного отражения затрат на производство и организацию услуг общественного питания.

Важной проблемой методического обеспечения учета затрат является определение состава калькуляционных статей по видам производимой продукции и видам услуг в разрезе типов предприятий. Разработанная в диссертации группировка затрат приведена в таблице 1.

Таблица 1. Группировка затрат при калькулировании услуг общепита по видам деятельности типов предприятий

Рекомендуемая по типам предприятий общественного питания и видам услуг												
в следующей группировке затрат	Рестораны, кафе, столовые									Бары		
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	1	2	
Заработная плата:												
- административно-управленческого персонала	x	x	x	x						x	x	
- шеф-повара, поваров	x	x	x	x		x				x	x	
- завскладом	x	x	x	x								
- официантов						x	x					
- барменов										x	x	
- персонала развлекательных услуг							x					
- персонала информационно-консультационных услуг								x				
Страховые взносы на заработную плату:												
- административно-управленческого персонала	x	x	x	x						x	x	
- шеф-повара, поваров	x	x	x	x		x				x	x	
- завскладом	x	x	x	x								
- официантов						x	x					
- барменов										x	x	
- персонала развлекательных услуг							x					
- персонала информационно-консультационных услуг								x				
Сырье	x	x	x	x		x				x	x	
Материальные расходы	x	x	x	x		x	x			x	x	x
Расходы на тару						x			x			
Возвратные отходы (вычитаются)	x	x	x									
Потери от брака	x	x	x									
Расходы на хранение и подсортировку сырья	x	x	x									
Потери в результате естественной убыли сырья	x	x	x									
Расходы на подготовку и освоение производства	x	x	x									
Транспортные расходы	x	x	x			x						
Расходы на аренду и содержание:												
- цехов, складских помещений, оборудования	x	x	x	x								
- залов обслуживания							x	x		x	x	
Расходы на топливо, газ, электроэнергию	x	x	x	x								
Амортизация основных средств и НМА	x	x	x	x						x	x	
Представительские расходы	x	x	x	x								
Расходы на рекламу	x	x	x	x						x	x	
Услуги сторонних организаций	x	x	x	x		x	x			x	x	
Затраты на сертификацию и лицензирование	x	x	x	x						x	x	
Налоги, сборы	x	x	x	x						x	x	
Прочие расходы	x	x	x	x		x	x	x		x	x	

В рамках разработанной классификации в качестве объектов калькулирования выделяются следующие виды производимой продукции и услуг: холодные блюда (1), охлажденные блюда (2), горячие блюда (3), полуфабрикаты для целей реали-

зации (4), услуги официантов (5), организация банкетов, кейтеринга (6), организация досуга (7), информационно-консультационные услуги (8), упаковка кулинарных и кондитерских изделий в разрезе типов предприятий (9).

Другой важной проблемой является организация учета затрат на производство и потребление услуг общественного питания на счетах бухгалтерского учета.

Как показали исследования практики ведения учета, предприятия общественного питания осуществляют учет затрат только на счете 44 "Расходы на продажу" в разрезе элементов затрат, которые регламентируются для всех отраслей экономики. Однако этот счет согласно, Плану счетов предназначен для отражения затрат торговой деятельности. Поскольку деятельность общественного питания связана с производством услуги, то целесообразно вести учет затрат на изготовление кулинарных блюд и кондитерских изделий на производственных счетах. С этой целью предлагаем использовать счета 20 "Основное производство" и 25 "Общепроизводственные расходы". При этом затраты, непосредственно связанные с процессом производства кулинарных блюд и кондитерских изделий, рекомендуем отражать на счете 20 "Основное производство" в разрезе следующих субсчетов в части стоимости сырья для приготовления в цехах холодных, горячих, охлажденных блюд и кондитерских изделий, поскольку они по своей природе являются в основном прямыми и занимают существенный удельный вес (45-60%) в себестоимости производимых услуг общественного питания: 20.1 "Цех холодных блюд" (по ассортименту холодных блюд); 20.2 "Цех горячих блюд" (по ассортименту горячих блюд); 20.3 "Цех охлажденных блюд" (по ассортименту охлажденных блюд); 20.4 "Кондитерский цех" (по ассортименту кондитерских изделий).

Следует отметить, что особого внимания требуют прямые расходы. Как показала практика, в настоящее время учет всех сырьевых и материальных затрат на предприятиях общественного питания ведется на счете 10 "Материалы", что приводит к его информационной перегруженности в связи с большой номенклатурой сырья. С этой целью предлагаем ввести дополнительный счет 12 "Сырье для производства кулинарных блюд и кондитерских изделий" в разрезе субсчетов (мясо, рыба, морепродукты, овощи, молочная продукция и др.), а счет 10 "Материалы" использовать только для учета материальных запасов, которые не участвуют в процессе производства кулинарных блюд и кондитерских изделий.

Структура счета 12 "Сырье для производства кулинарных блюд и кондитерских изделий" и схема бухгалтерских записей с его использованием представлена на рис. 3.

Что касается косвенных затрат, которые прямо невозможно отнести на себестоимость кулинарных блюд и кондитерских изделий, то рекомендуем их отражать на счете 25 "Общепроизводственные расходы" в разрезе следующих субсчетов: 25.1 "Цех холодных блюд"; 25.2 "Цех горячих блюд"; 25.3 "Цех охлажденных блюд"; 25.4 "Кондитерский цех".

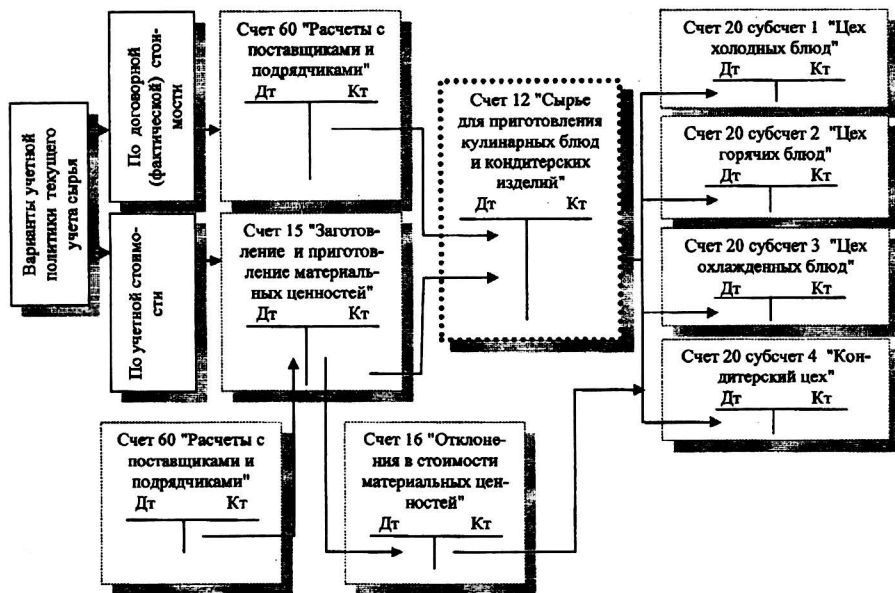


Рис. 3. Схема формирования учетной информации счета 12 "Сырье для производства кулинарных блюд и кондитерских изделий"

Важной проблемой учета затрат является отражение расходов на качество. Новый стандарт ГОСТ Р 50764-2009 «Услуги общественного питания», введенный в действие с 1 января 2011г., устанавливает методы оценки качества услуг, а также требования безопасности услуг общественного питания для потребителей. В решении данной проблемы предлагаем ввести дополнительный счет 27 "Затраты на качество" в разрезе затрат на контроль качества услуг общественного питания (путем проверок, инспекций), а также на профилактику, включая планирование качества, обучение персонала, совершенствование элементов системы качества.

Как показало исследование, в практике деятельности предприятий общественного питания не существует счета по организации потребления услуг, а поскольку они занимают в среднем от 10-20% общей суммы затрат, считаем целесообразным ввести счет 47 "Расходы на организацию потребления услуг" в разрезе таких субсчетов, как: 47.1 "Услуги официантов"; 47.2 "Организация банкетов, торжеств, праздников, услуги кейтеринга"; 47.3 "Организация досуга посетителей" (музыкальные и развлекательные программы); 47.4 "Информационно-консультационные услуги" (проведение семинаров кулинарного мастерства, консультации диетологов).

Структура счета 47 "Расходы на организацию потребления услуг" и схема бухгалтерских записей с его использованием представлена на рис. 4.

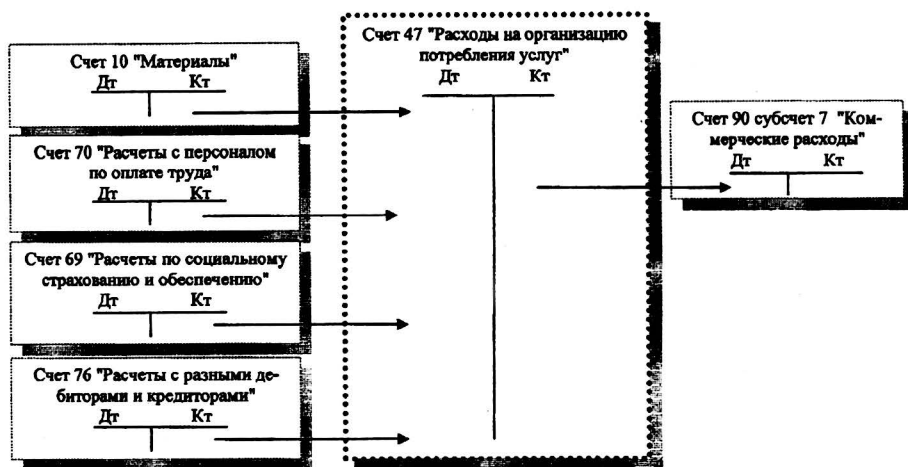


Рис. 4. Схема формирования учетной информации счета 47 "Расходы на организацию потребления услуг"

Следует отметить, что для учета и списания прямых затрат, используя принципы нормативного метода исчисления себестоимости, разработана форма калькуляционно-технологической карты по видам кулинарных блюд и кондитерских изделий (таблица 2).

Таблица 2. Рекомендуемая форма калькуляционно-технологической карты

Наименование блюда					Счет прямых затрат		
Салат Цезарь с куриной грудкой					Код - суб- счет 1	Код - субсчет 2	Код - субсчет 3
					20.1 Цех хо- лодных блюд	20.1.2 Салаты	Цезарь с куриной грудкой
Наименование сырья	Счет учета сырья Код - субсчет 1 Код - суб- счет 2		Брутто	Нетто	Технология приготовления блюда		
Куриная грудка	12.1 Мясо	Курица	80	70	1. Обработка куриного филе 2. Обжарка с двух сторон 3. Охлаждение и нарезка порционно 4. Подготовка листьев салата и их измельчение 5. Измельчение сыра Пармезан (мел- кая терка) 6. Приготовление соуса 7. Соединение компонентов салата 8. Оформление блюда		
Масло оливко- вое	12.14 Растя- тельные жиры	Масло оливковое	10	10			
Заправка Цезарь	12.15 Соусы	Цезарь	40	40			
Крутоны	12.8 Макаро- ные изделия	Крутоны	10	10			
Салат Ромейн	12.4 Овощи	Салат Ро- мейн	80	80			
Черри	12.4 Овощи	Черри	16	14			
Сыр Пармезан	12.9 Сыры	Пармезан	11	10			
Соль	12.13 Специи	Соль	1	1			
Выход полуфабриката				115/70			
Выход готового блюда, г				165/70			

Что касается косвенных расходов, то они подлежат распределению на каждую единицу услуги общественного питания. Исследование экономической литературы позволило выделить несколько исторически предшествующих друг другу методов распределения косвенных расходов: метод прямого распределения затрат; пошаговый метод распределения затрат; метод взаимного распределения затрат. Однако данные методы не отражают специфики отрасли общественного питания, что не позволяет выделить точные количественные измерители затрат с целью формирования информации для управления косвенными расходами.

В решении данной проблемы для предприятий общественного питания предлагаем использовать возможности метода ABC, в рамках которого исчисляются затраты по видам деятельности (бизнес-процессам, операциям), впоследствии подлежащие распределению на конкретные объекты калькулирования через систему носителей затрат. Так для предприятий общественного питания в качестве основных видов деятельности (операций) рекомендуем: прием заказов на изготовление холодных, горячих, охлажденных блюд, их полуфабрикатов, кондитерских изделий; прием заказов от посетителей. Распределяя косвенные затраты по бизнес-процессам предприятий общественного питания особого внимания требует выбор баз распределения для каждого из них. С этой целью в работе предложено использование следующих драйверов: численность персонала, обслуживающего каждый бизнес-процесс; площадь, отведенная для осуществления деятельности каждого бизнес-процесса; перечень функциональных обязанностей персонала, участвующего в конкретном бизнес-процессе.

Разработанная методика калькулирования на базе элементов нормативного метода и метода ABC представлена на рис. 5.

Предложенный алгоритм определения себестоимости основных видов единицы услуги общественного питания на основе использования элементов нормативного метода при распределении прямых затрат и метода ABC при распределении косвенных создает информационную основу для управленческого анализа и контроля за расходами на производство и организацию их потребления.

Решение третьей группы проблем, рассматриваемых в диссертационном исследовании, заключается в разработке порядка сбора информации в учетных регистрах прямых и косвенных затрат на услуги общественного питания с целью обеспечения управления их себестоимостью для определения конкурентоспособной стоимости на кулинарные блюда и кондитерские изделия.

Для обеспечения мониторинга цен на рынке общественного питания предлагаем использовать информацию, содержащуюся в первичных документах и аналитических регистрах. Что касается формирования информации о стоимости кулинарных блюд и кондитерских изделий, то рекомендуем использовать план-меню в разрезе ассортимента, а также калькуляционно-технологические карты для определения сырьевого набора продуктов питания.

Элементы нормативного метода учета затрат и калькулирования	
Прямые затраты	Косвенные затраты
Распределение затрат на сырье (продукты питания) на виды услуг общественного питания по данным технико-технологических карт блюд по нормам в течение месяца и по факту в конце месяца	
Дебет	Кредит
20.1 Ресторан	12 "Сырье для приготовления кулинарных блюд и кондитерских изделий"
20.1.1 Цех холодных блюд	12.1 Мисо
20.1.1.1 Закуски	12.2 Рыба
20.1.1.2 Салаты	12.3 Морепродукты
20.1.1.3 Соусы	12.4 Овощи, зелень
20.1.1.4 Десерты	12.5 Грибы
20.1.1.5 Гарниры	12.6 Фрукты
20.1.2 Цех горячих блюд	12.7 Злаковые, бобовые, крупы
20.1.2.1 Супы	12.8 Макароны, хлебобулочные изделия
20.1.2.2 Мясные блюда	12.9 Сыры, молочная продукция
20.1.2.3 Рыбные блюда	12.10 Колбасные изделия
20.1.2.4 Овощные блюда	12.11 Десертная продукция
20.1.2.5 Паста	12.12 Ликеро-водочная продукция для производства продуктов питания
20.1.2.6 Гарниры	12.13 Сладости
20.1.3 Цех охлажденных блюд	12.14 Растительные, животные жиры
20.1.3.1 Десерты-мороженое	12.15 Соусы
20.1.4 Кондитерский цех	...
20.1.4.1 Бездрожжевая выпечка	
20.1.4.2 Дрожжевая выпечка	
20.1.4.3 Торты, пирожные	
20.2 Суши-бар	
20.2.1 Цех холодных блюд	
20.2.1.1 Закуски	
20.1.1.2 Салаты	
20.1.1.3 Соусы	

ABC-метод учета затрат и калькулирования себестоимости	
Дебет	Кредит
25 "Общепроизводственные расходы"	02 "Амортизация основных средств"
26 "Общеказачьи расходы"	10 "Материалы"
47 "Расходы на организацию потребления услуг"	69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению"
	70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"
Перенос суммы затрат на себестоимость ресурсов по видам: "Персонал" и "Оборудование"	
Распределение стоимости ресурсов на себестоимость основных и вспомогательных видов деятельности (операций) пропорционально драйверам ресурсов (офисная, складская, цеховая площадь, распределение рабочего времени и т.п.)	
Перераспределение стоимостных видов деятельности (операций) на основные пропорционально драйверам операций (численность персонала, занимаемая площадь и т.п.)	
Формирование стоимости основных видов деятельности (операций) "Приним заказов на изготовление: холодных блюд, охлажденных блюд, горячих блюд, кондитерских изделий", "Приним заказов от посетителей"	
Перераспределение стоимости основных видов деятельности (операций) на объекты калькулирования (холодные, охлажденные, горячие блюда, кондитерские изделия по номенклатуре, услуги официантов) пропорционально драйверам объектов затрат (количество изготовленных блюд, количество счетов на оплату посетителей)	

Рис.5. Алгоритм определения себестоимости единицы услуг общественного питания

С целью формирования информации в аналитических регистрах нами разработаны форма регистра для распределения прямых расходов в разрезе синтетических и аналитических счетов и статей затрат, и форма регистра для распределения косвенных расходов предприятий общественного питания. Фрагмент регистра для распределения косвенных расходов представлен в таблице 3.

Таблица 3. Фрагмент рекомендуемой формы регистра для распределения косвенных расходов предприятий общественного питания

Статья затрат	Косвенные расходы, относящиеся к счету 26 "Общехозяйственные расходы", руб.					
	до распределения, руб.	коэффициент распределения, %	списание на счет 20 "Основное производство" по видам кулинарных блюд и кондитерских изделий			
			20.1 "Цех холодных блюд"	20.2 "Цех горячих блюд"	20.3 "Цех охлажденных блюд"	20.4 "Кондитерский цех"
Заработная плата АУП
Страховые взносы на заработную плату
и т.д.
Итого расходов:

Информация, полученная путем группировки данных в "Регистре распределения прямых расходов", является основой для проведения факторного анализа себестоимости услуг общественного питания. Однако при проведении этого анализа возникает сложность в выборе факторов, влияющих на величину результативного показателя - себестоимости каждого вида услуг общественного питания. С позиции статистического моделирования на установление экономически обоснованного уровня себестоимости услуг предприятий общественного питания оказывают влияние следующие экономико-технологические факторы: количество заказов холодных, горячих, охлажденных блюд, кондитерских изделий; количество счетов на оплату от посетителей; средневзвешенная цена на мясную, овощную, мучную, молочную продукцию; численность населения; средняя заработная плата; средние потребительские расходы на душу населения. Для определения влияния указанных факторов на уровень себестоимости в диссертации предлагается использовать методы корреляции.

При построении модели влияния факторов на уровень затрат производства и организации потребления услуг общественного питания могут быть использованы правила корреляционного метода установления тесноты связи сырьевых затрат с общей себестоимостью кулинарных блюд и кондитерских изделий, что представлено в виде линейной функции:

$$y = a + bx,$$

где: y - зависимая переменная (прямая себестоимость кулинарных блюд и кондитерских изделий), x - независимые переменные (факторы).

Информация, полученная путем группировки данных в "Регистре распределения прямых расходов" и "Регистре распределения косвенных расходов", является основой для определения оптимального соотношения прямых и косвенных расходов с целью прогнозирования уровня затрат на кулинарные блюда и кондитерские изделия.

При этом, используя принципы экономического анализа, нами рекомендована следующая дифференциация зависимости по методу наименьших квадратов:

$$\sum_{i=1}^n z_i = \sum_{i=1}^n p_i + \sum_{i=1}^n m_{ij} * v_{ij},$$

где: z - совокупные затраты кулинарных блюд и кондитерских изделий; p - сумма постоянных затрат; m - ставка переменных расходов; v - объем производства и потребления услуг общественного питания

Полученные значения по вышеприведенной формуле позволят для исследуемого предприятия общественного питания определять оптимальные значения себестоимости изготавливаемых кулинарных блюд и кондитерских изделий.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в рецензируемых научных журналах и изданиях:

1. Россошанская Н.А. Учет затрат на предприятиях общественного питания в рамках договора франчайзинга // Вестник СГСЭУ, 2009, №05(29). - 0,4 п.л.
2. Россошанская Н.А. Специфика отрасли общественного питания, влияющая на калькуляцию себестоимости услуг // Вестник Поволжской Академии государственной службы, 2012, №2(31). - 0,4 п.л.
3. Россошанская Н.А. Проблемные вопросы определения объектов учета затрат при производстве и организации потребления услуг общественного питания // Управление экономическими системами: электронный научный журнал, 2012. №9. - 0,4 п.л.

Статья и тезисы докладов в других изданиях:

4. Россошанская Н.А. Особенности формирования затрат организаций общественного питания / Баланс: альманах. Выпуск 3. - Саратов: Саратовский государственный социально-экономический университет, 2009. - 0,3 п.л.
5. Россошанская Н.А. Принципы калькулирования продажных цен в общественном питании / Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: материалы всероссийской научно-практической конференции, г. Иркутск, 22 апреля. - Иркутск, 2009. - 0,4 п.л.
6. Россошанская Н.А. Особенности формирования информационного поля о затратах на производство и оказание услуг общественного питания / Экономика, социология, право: новые выводы и перспективы: материалы всероссийской научно-практической конференции, г. Москва. 3-4 октября 2011. - М., 2011. - 0,3 п.л.

7. Россошанская Н.А. Особенности учета естественной убыли сырья в сфере общественного питания.// Баланс: альманах. Выпуск 8. - Саратов: Саратовский государственный социально-экономический университет, 2011. - 0,5 п.л.

Автореферат

Подписано в печать *26.10.2012*

Бумага типогр. №1

Печать офсетная

Тираж 100

экз.

Заказ *385*

Формат 60x84 ¹/₁₆

Гарнитура "Times"

Уч.-изд. л. 1,0

**Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.**

10 =